



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.722142/2011-85
ACÓRDÃO	1001-003.502 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED MISSÕES/RS COOPERATIVA DE ASSISTÊNCIA A SAÚDE LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

ATO NÃO COOPERATIVO.

O ato não cooperativo é aquele praticado entre a cooperativa e pessoa física ou jurídica não associada, revestindo-se, nesse caso, de nítida feição mercantil.

VALOR PROVENIENTE DE OPERAÇÃO COM NÃO ASSOCIADO. ATO NÃO COOPERATIVO.

Os valores provenientes das operações com não associados tais como taxa de administração, taxa de inscrição, comissão de vendedor, taxa de administração de custo operacional, taxa de administração de intercâmbio, taxa de sala e taxa de materiais e medicamentos caracterizam-se atos não cooperativos.

SOBRA LÍQUIDA. ATO NÃO COOPERATIVO. INCORPORAÇÃO AO PATRIMÔNIO DO COOPERADO.

O ato cooperativo típico caracteriza-se pela distribuição de sobra líquida ao cooperado ao final de cada exercício, pois esta rubrica não consubstancia incremento patrimonial, tratando-se de simples devolução efetivada pela cooperativa ao seu cooperado. Entretanto, a sobra líquida recebida de sociedade que a cooperativa mantém investimentos é considerada ato não

cooperativo, por ser incorporada ao patrimônio do cooperado, mediante distribuição ou capitalização.

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 3 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$961.734,81 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado no regime de lucro real referente aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010, e-fls. 424-439:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

RESULTADOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS - INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS

Valores relativos ao resultado de sociedades cooperativas excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, em razão da inobservância de requisito(s) legal(is) autorizador(es) da não incidência do imposto, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
--------------	---------------------	-----------

31/12/2007	2.227.371,47	75,00
31/12/2008	2.364.045,52	75,00
31/12/2009	1.020.796,18	75,00
31/12/2010	1.554.452,95	75,00

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2010:

art. 30 da Lei nº 9.249/95.

Arts. 182, 247 e 250 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

O Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$376.529,67 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado no regime de lucro real referente aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010, e-fls. 440-456:

0001 RESULTADOS APURAÇÃO INCORRETA DE RESULTADOS DA CSLL

Valores relativos ao resultado de sociedades cooperativas excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, em razão da inobservância de requisito(s) legal(is) autorizador(es) da não incidência do imposto, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	2.227.371,47	75,00
31/12/2008	2.364.045,52	75,00
31/12/2009	1.020.796,18	75,00
31/12/2010	1.554.452,95	75,00

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CTA/PR nº 06-54.774, de 23.05.2016, e-fls. 540-558:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DILIGÊNCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO. PRESCINDÍVEL.

Considera-se não formulado o pedido de diligência que deixar de atender aos requisitos previstos no art. 16, IV do Decreto nº 70.235, de 1972; pedido que também foi considerado injustificado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

ATO NÃO COOPERADO.

Se a cooperativa de serviços médicos contratar com o beneficiário do plano de saúde uma prestação diversa da atividade do médico cooperado e que será

executada por terceiro, não cooperado, caracteriza-se uma atividade de intermediação ou mercantil, diversa de ato cooperado.

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. ATO NÃO COOPERADO.

As taxas de administração cobradas sobre serviço de terceiros (hospitais, laboratórios), configuram cobrança pela intermediação, não podendo ser consideradas atos cooperado.

TAXA DE INSCRIÇÃO. COMISSÃO VENDEDOR. ATO NÃO COOPERADO.

Taxa de inscrição cobrada do beneficiário e transferida como comissão aos vendedores não se trata de ato cooperado, mas de cobrança de serviço prestado por terceiro, não cooperado, que é o vendedor.

TAXA MATERIAIS E MEDICAMENTOS. TAXA DE SALA ATO NÃO COOPERADO.

A cobrança de Materiais e Medicamentos e Taxa de Sala, em atendimentos por serviço próprio da cooperativa de serviços médicos, para pacientes particulares não beneficiários de plano de saúde, não se caracteriza como ato cooperado.

SOBRAS RECEBIDAS. TRIBUTÁVEIS.

A isenção de imposto de renda para o ato cooperativo conferida pela lei alcança apenas as sobras enquanto apuradas e não distribuídas pela cooperativa, não as beneficiando quando incorporadas ao patrimônio dos cooperados, através de distribuição ou capitalização; nesta hipótese, ocorre o fato gerador do Imposto de Renda, pois se configura o acréscimo patrimonial do cooperado.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo de CSLL o decidido no principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, não acatar a preliminar de nulidade, negar o pedido de diligência e julgar a impugnação improcedente.

Recurso Voluntário

Notificada em 31.05.2015, e-fl. 560, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 28.06.2016, e-fls. 562-578, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II. DEFESA

3. Defendeu-se a recorrente, alegando, sinteticamente:

a) nulidade da autuação por ausência de demonstração de critério uniforme para apuração das receitas da recorrente e, também, por desconsiderar, para as receitas autuadas, o Parecer Normativo da Coordenação Geral de Tributação (PN CST) nº 73/75;

b) serviços próprios são atos cooperativos; c) as taxas de administração, serviços assistenciais, rede de acesso, sobras, receitas de intercâmbio, deveriam seguir a origem das receitas, nos termos do PN CST 73/75.

III. DECISÃO RECORRIDA

4. Mantém o lançamento, rejeitando todos os argumentos da contribuinte, fazendo tábua-rasa o PN CST 73/75 e 38/80.

IV. RAZÕES PARA REFORMA

A. Normas Complementares (PN CST 38/80)

5. Nasce a autuação única e exclusivamente por negar a fiscalização a conceituação dos serviços próprios como atos cooperativos e também por desconsiderar o critério de rateio dos custos e receitas realizados no período objeto da autuação.

6. A recorrente, para classificação dos seus atos cooperativos, adota o Parecer Normativo CST nº 38/80, que, a "contrario sensu" define os atos auxiliares como sendo os serviços contratados de terceiros, como hospitais e rede credenciada. Logo, o que integra a rede própria é ato cooperativo principal. [...]

7. Por exclusão, no mesmo parecer, o conceito de atos não cooperativos: [...]

8. Se o serviço integra a estrutura da cooperativa, refere-se a ato cooperativo: [...]

9. No caso em tela não há a contratação de serviços de terceiros para a viabilização do objeto social da cooperativa, tal como preceitua o parecer acima reproduzido, em relação às receitas referidas na autuação.

10. O raciocínio acima aplica-se a todos os pontos da autuação em relação aos anos de 2007 a 2010.

11. Assim, correta a classificação da autora quando afirma ser ato cooperativo o serviço próprio, dado que não só os repasses aos médicos integram esse conceito.

B. (PN CST 73/75)

12. Por outro lado, quanto à forma de apuração das receitas, nega a autuação a existência do Parecer Normativo CST nº 73/75.

13. De acordo com os custos, segrega as receitas, de sorte a oferecer à tributação o que de fato está sujeito à incidência, como é o resultado do ato cooperativo auxiliar.

14. Os custos com serviços próprios são arcados pelos médicos sócios da recorrente, como manda a Lei nº 5.764/71:

"Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços." 15. Mesmo raciocínio se os referidos médicos não fossem cooperados e tivessem uma clínica própria. Os custos dela seriam pelos mesmos suportados.

16. A norma contida na orientação do referido Parecer CST 73/75 é clara ao dizer; [...]

17. Assim, conclui-se:

a) custos com associados e meios próprios = ato cooperativo principal - não tributados;

b) custos com serviços de terceiros = ato cooperativo auxiliar - tributável;

c) custos indiretos = rateia-se proporcionalmente a receita.

18. Em vista disto, e a par dos dois Pareceres Normativos da Receita Federal (38/80 e 73/75), que conduzem à conclusão acima, foram rateadas as receitas da recorrente, no período autuado, cujo critério foi desprezado pela autuação.

19. Preferiu o fiscal autuante desconsiderar o rateio e imputar as receitas advindas de terceiros sem qualquer contrapartida de rateio, desconsiderando que o resultado da entidade, ao final do período, é distribuído ao quadro social, a título de sobras, naquilo que gera o excedente do ato principal; bem como destinado ao FATES (art. 28, II, c/c art. 87, Lei nº 5.764/71).

20. Também desconsidera que o momento da contabilização da receita não é simultâneo ao do reconhecimento do custo, havendo necessidade do ajuste das receitas, via rateio, para fins de apuração do resultado tributável, conforme é a regra adotada pela recorrente desde 1975 (PN CST 73/75).

C. CTN

21. Os Pareceres Normativos acima mencionados constituem normas complementares que se amoldam no art. 100, I e II, Código Tributário Nacional: [...]

22. Em vista disto, de observância obrigatória para o Fisco, porquanto adotado pela contribuinte, que agiu em conformidade com a regra nele tratada.

V. CASO EM CONCRETO

A. Serviços Próprios

23. Confessa a decisão que, à exceção do atendimento médico no serviço próprio, os demais custos não poderiam ser abatidos, como salários, custos de manutenção de ambulância, pronto atendimento, laboratório etc.

24. No entanto, como são custos inerentes à estrutura própria da Cooperativa, que busca viabilizar o atendimento médico, segue a natureza da despesa necessária à produção da riqueza, que no caso das sociedades cooperativas, busca

apenas o proveito econômico do sócio, dado que na cooperativa não existe o lucro (art. 3º, Lei nº 5.764/71). [...]

26. Os custos podem ser deduzidos como eventos, ajustando o faturamento para fins de pagamento do PIS e da COFINS.

27. No caso dos serviços próprios, tais custos igualmente foram deduzidos, na medida em que considerados atos cooperativos, na forma do PN CST 38/80.

28. Por um ou por outra forma, entende a recorrente que podem ser abatidos.

B. Taxas de Administração

29. Conforme o Parecer Normativo 73/75, conhecida a receita, imputa-se a despesa a ela relativa. O que for comum a ambas as receitas (atos cooperativos e não cooperativos), rateia-se.

30. Assim, o agir da Cooperativa, que rateou os custos da taxa de administração conforme a natureza do custo e a origem da receita.

31. O que se aplica para as demais despesas assistenciais, como cartões de acesso, taxas de intercâmbio etc., conforme contidas na autuação.

C. Sobras

32. As sobras são o retorno das contribuições feitas pelos cooperados na sociedade cooperativa a que pertença.

33. A recorrente é sócia da Unicred, cooperativa de crédito.

34. Os valores que pagou a ela, para fins de seu custeio, retornaram a título de sobras, na exata dimensão do que preceitua a Lei nº 5.764/71: [...]

35. Em vista disto, por não configurar acréscimo patrimonial, não deve sofrer tributação.

36. O Imposto de Renda, segundo o Código Tributário Nacional, incide sobre:

"Art. 43 [...]

37. Assim, havendo riqueza nova estaria configurada a hipótese de incidência do imposto em questão.

38. O que afasta, de pronto, a devolução do excesso de custeio realizado pelo cooperado, seja por meio de juros pagos, seja por meio de tarifas, dado que de grandeza nova não se trata. [...]

41. Assim, o custo da recorrente com a Unicred deveria ser apurado, para efeitos de se [admitir], então, a tributação.

42. No mínimo, deveria ser rateada entre os atos, estas sobras, dado que a origem dos recursos que gerara o custeio da Unicred foi proveniente dos dois atos, principal e auxiliar.

43. E disto não cuidou a fiscalização, gerando tributação sobre o que não configura acréscimo patrimonial.

44. Raciocínio que se aplica a ambos os autos de infração!

45. E na mesma linha do preconizado pela decisão, as sobras na recorrente acabaram sendo tributadas, já que o critério de rateio foi negado, a despeito do parecer normativo autorizar (PN CST 73/75), distorcendo o resultado dos atos cooperativos da contribuinte, atraindo forçadamente a receita para a coluna dos atos auxiliares, tributáveis.

VI. DESTAQUE DE DECISÃO

46. A recorrente possui ação judicial transitada em julgada que lhe desobriga de pagar a COFINS sobre seus atos cooperativos. Acórdão em anexo.

47. Logo, os valores recebidos de outras cooperativas, incluindo taxa de administração, no caso do intercâmbio, são tidos como atos cooperativos e estão a salvo da tributação, que conceituados como ato cooperativo.

48. Não se busca extensão de benefício fiscal, apenas aplicação do art. 182, RIR/99: [...]

49. O entendimento baseou-se no conceito de receita e também no art. 79 da Lei nº 5.764/71, tendo em conta envolver cooperativas associadas: [...]

VII. REVISÃO POR AUDITORIA

50. Auditoria independente foi contratada, para fins de apuração dos resultados da recorrente, entre os atos cooperativos e não cooperativos, em face da presente autuação, a qual concluiu que as diferenças apuradas derivam de fato do descasamento dos custos conhecidos de atos cooperativos principais, em desconformidade com o PN 38/80 e 73/75 [...]

VII. DILIGÊNCIA

52. A identificação da receita e do custo do ato cooperativo principal é possível de ser aferida, conforme laudo de auditoria anexado.

53. O PN CST nº 38/80 e 73/75 determinam que a apuração das receitas seja feita mediante critério de rateio de custos diretos e indiretos, segregando-se os atos cooperativos principais e auxiliares (ou não cooperativos).

54. Os custos com serviços próprios são atinentes à classificação dos atos cooperativos típicos, na forma dos pareceres acima mencionados.

55. A identificação destes critérios, possível de ser obtida na contabilidade da recorrente, é o que motiva a diligência aqui requerida, de sorte a se comprovar que os recolhimentos dos tributos por ela realizados seguiu os parâmetros normativos vigentes até hoje, dado que não revogados os pareceres normativos tantas vezes citados.

56. Daí a necessidade da diligência aqui requerida.

VIII. PROVAS

57. Anexa:

a) decisão do processo judicial nº 2001.71.00.006745-0 em que definiu a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos principais; b) laudo da auditoria independente

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IX. CONCLUSÃO

58. Em face de todo o exposto, postula o acolhimento integral do recurso, com o cancelamento da exigência fiscal, em sua integralidade.

59. Alternativamente, a realização de uma diligência, em face da necessidade demonstrada neste recurso, de se aquilatar a origem dos custos diretos com as receitas a eles vinculados, de sorte a demonstrar a observância dos pareceres normativos 38/80 e 73/75 por parte da recorrente.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

Compete analisar a objeção de nulidade por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi

regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a

decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CTA/PR nº 06-54.774, de 23.05.2016, e-fls. 540-558, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

1 Preliminar de nulidade.

20. Advoga a nulidade dos autos de infração porque a autuação impede à impugnante identificar exatamente o motivo de sua lavratura, e é contraditório, infringindo art. 10, III do Decreto nº 70.235, de 1972.

21. Verifica-se que tais questões não são causa de nulidade de autuação; veja-se, estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.” (Grifou-se)

22. Além de que, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

23. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

24. Dessa feita, não deve ser acolhida a preliminar de nulidade, em razão de não haver ofensa aos dispositivos legais mencionados.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CTA/PR nº 06-54.774, de 23.05.2016, e-fls. 540-558, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Diligência

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador.

Consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CTA/PR nº 06-54.774, de 23.05.2016, e-fls. 540-558, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

2.7 DILIGÊNCIA.

78. Requer a realização de diligência que comprove que as deduções que realizou foram de acordo com as normas legais vigentes.

79. Eis que o presente voto analisa justamente esta questão, confrontando a autuação com os argumentos de defesa do contribuinte; para tanto, consulta-se a legislação pertinente a jurisprudência; não há motivos para realização de diligências.

80. Por isso, e também por falta da não formulação dos quesitos para a diligência a que estava obrigado, cabe negar o pedido de diligência, a teor dos arts. 16, IV, § 1º e 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações:

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CTA/PR nº 06-54.774, de 23.05.2016, e-fls. 540-558, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Lançamento de Ofício

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, prevê:

Art. 27 As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.

§ 1º Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito deste decreto-lei, as firmas individuais e os que praticarem, habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro.

§ 2º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, determina:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. [...]

Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços. [...]

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei. [...]

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu decisão nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 616219/MG publicado em 19.05.2008, no seguinte sentido:

No campo da exação tributária com relação às cooperativas a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. [...].

4. A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados. [...]

8. É princípio assente na jurisprudência que: "Cuidando-se de discussão acerca dos atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro". (Min. Milton Luiz Pereira, Resp 152.546, DJU 03/09/2001, unânime)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu decisão no Recurso Especial nº 875388/SP, Tema 323, com trânsito em julgado em 18.08.2009:

2. Deveras, os atos não cooperados, vale dizer, aqueles decorrentes de relação jurídica negocial advinda da venda de planos de saúde a terceiros, sujeitam-se à incidência do ISS, tendo como base de cálculo tão-somente a receita advinda da cobrança da taxa de administração. Isto porque a receita tributável não abrange os valores pagos ou reembolsados aos cooperados, haja vista não constituírem parte do patrimônio da Cooperativa. Exegese do artigo 79, da Lei 5.764/71 c/c os artigos 86 e 87, do mesmo diploma legal (Precedentes desta Corte: REsp 727091/RJ, Segunda Turma, publicado no DJ de 17.10.2005; REsp 487854/SP, Segunda Turma, publicado no DJ de 23.08.2004; e REsp 254549/CE, Primeira Turma, publicado no DJ de 18.09.2000). [...]

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu decisão nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1423100/SE com trânsito em julgado em 13.05.2014:

2. Os atos das cooperativas de serviço médico não diferem daqueles praticados pelas demais cooperativas, em sua essência. Desse modo, prevalece a tese de que compõem o rol de atividades que se enquadram na definição legal de ato cooperativo tão somente os atos realizados entre a própria cooperativa e os cooperados ou com outras cooperativas.

O Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 599362/RJ, Tema 323, com trânsito em julgado em 25.11.2016:

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá. 5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados. 6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu decisão no Recurso Especial Repetitivo nº 1141667/RS, Tema Repetitivo 363, publicado em 04.05.2016, no seguinte sentido:

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu decisão nos Embargos de Declaração em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1162733/MG com trânsito em julgado em 08.09.2016:

3. O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados não se configuram como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Assim, por se tratar de ato não cooperativo, não há falar em isenção da Contribuição à COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp. 664.456/MG, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 21.5.2015; EDcl no AgRg no REsp. 958.372/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2014; EDcl no REsp. 1.423.100/SE, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 25.4.2014.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu decisão no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1836270/PB em trânsito em julgado em 07.02.2022:

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que não incide o imposto de renda sobre as sobras líquidas distribuídas aos cooperados ao final de cada exercício, pois tais rubricas não consubstanciam incremento patrimonial, tratando-se de simples devoluções feitas pelas cooperativas aos seus cooperados, ato cooperativo típico, consoante compreensão firmada pela jurisprudência.

O Parecer Normativo CST nº 155, de 15 de outubro de 1973, prescreve:

Indaga-se da incidência do imposto de renda, na vigência do Decreto-lei nº 59-66, sobre resultado proveniente de locação de prédio próprio de cooperativa, que lhe servia de sede. [...]

7. Da análise sistemática desses dispositivos, tem-se que o campo da não incidência corresponde às atividades inerentes a esse tipo societário.

8. O que exorbita desse campo é tributável, como se infere dos artigos supra transcritos, em todos os quais se verificam descaracterizações das atividades normais das cooperativas: ou porque adquiram produtos de não associados (art. 85), ou porque forneçam bens ou serviços, que deveriam destinar-se aos associados, a pessoas que não se revestem desta condição (art. 86), ou porque participem de outras sociedades, não cooperativas (art. 88).

9. Essas operações, vê-se, são excepcionais e condicionadas pela lei à verificação de certos pressupostos. presentes, os quais, a cooperativa terá a faculdade de praticá-las. Além de a cooperativa ter que atender a essas condições, estabelece o retro transcrito art. 111 que os resultados por elas produzidos são tributáveis.

10. Fica, assim, bem definido o campo da não incidência, compreensivo das atividades próprias das cooperativas, e são daquelas que, ainda quando exigidas por determinadas circunstâncias não se insiram estritamente entre aquelas.

11. Ora, a questão posta situa-se no campo de receitas que nada têm a ver com as atividades próprias de uma cooperativa; se — abstraída a licitude das operações, que não cabe aqui apreciar — a atividade refoge totalmente aos objetivos

propostos, promovendo-se a realização de outras receitas, a incidência do imposto de renda é normal, como ocorre em relação às receitas auferidas por qualquer tipo societário.

O Parecer Normativo CST nº 73, de 1975, prevê:

Consulta-se sobre a forma de apuração dos resultados das operações que as sociedades cooperativas realizem com terceiros, consoante faculdade outorgada pelos arts. 85, 86 e 88 da Lei n 5.764, de 16/12/71 [...].

3. O Parecer Normativo CST nº 155/73 já interpretou os dispositivos legais acima transcritos, menos quanto à forma de apuração dos resultados das operações com terceiros, objeto deste Parecer. Viu-se, então, que a isenção de que gozavam as cooperativas com base no art. 23. do Regulamento do Imposto de Renda vigente - Decreto nº 58.400/66 - oriundo do art. 31. da Lei nº 4.506/64, foi substituída pela não incidência; *ex vi* do disposto no art. 18. do Decreto-Lei nº 59, de 21/11/66. Nos termos do referido art. 18, ficaram abrangidos pela não incidência os resultados positivos das operações sociais. Tributados, portanto, os provenientes de transações alheias ao objeto social das cooperativas (transações eventuais). Revogado que foi o Decreto-Lei nº 59/66 pelo art. 117. da Lei nº 5.764/71, e vistos os termos do supratranscrito art. 111, da mesma Lei, ficaram fora do campo da incidência do Imposto de Renda os resultados das atividades inerentes a esse tipo societário (cooperativas), e sujeitos ao tributo os derivados de transações eventuais e os de operações realizadas com terceiros (cf. Parecer Normativo nº 155/73 cit.).

4. Passemos à apuração dos resultados das cooperativas, para os efeitos fiscais. Não oferece dificuldades o cômputo, em separado, dos resultados líquidos das transações eventuais, assim considerados, inclusive, os derivados de participações societárias. Tais resultados devem ser oferecidos à tributação, integralmente.

5. Também não oferece dificuldades a apuração, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas a das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertinentes a cada uma das mencionadas espécies de receitas, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado

para efeito de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos, indiretos proporcionalmente relacionado com o perceptual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

O Parecer Normativo CST nº 38, de 31 de outubro de 1980, determina:

3. DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 - Atos Cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle a distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2 - Atos Não-Cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3 - Intermediação

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja, a intermediação.

3.4 - Organização Mercantil

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados; percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços.

3.5 - Ainda por incabível qualquer alegação tendente a considerar tratar-se de cooperativa mista (art. 10, § 2), c/c art. 7º, da lei citada), é fácil depreender que a diversificação das prestações de bens/serviços que dependem de intermediação, poderia ensejar a escalada a outras, sob alegação de afinidade, como por exemplo, fornecimento de refeições, locais de repouso e veraneio, tratamento dentário, assistência social e quiçá até serviço funerário.

4. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

Os resultados das atividades estranhas ao objetivo social das cooperativas, segundo os postulados da Lei nº 5.764/71, conforme já foi exposto no Parecer Normativo CST nº 155/73 (D.O. de 0.5.11.73), estão abrangidos pela regra geral do artigo 226 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975, que submete ao pagamento do imposto todas as pessoas jurídicas que tenham lucros apurados em conformidade com o mesmo RIR, cujo artigo 574 ainda declara ser irrelevante, na definição do fato gerador, a origem ou causa dos rendimentos. Esta conclusão se harmoniza com o princípio de igualdade de todos perante a lei, consagrado pelo artigo 153, § 1º, da Constituição da República.

As cooperativas praticam atos que lhe são próprios e por isso chamados de atos cooperativos, e, também, atos comuns a toda e qualquer pessoa jurídica e por essa razão denominados atos não cooperativos.

O ato cooperativo por expressa dicção legal não implica operação de mercado ou contrato de compra e venda de mercadoria. A sociedade cooperativa, quando pratica atos que lhe são próprios, não auferir lucro. As despesas são rateadas entre os associados, assim como a sobra líquida ou o resultado positivo do exercício é partilhada, proporcionalmente, entre aqueles que fazem parte da cooperativa. Os valores recebidos e repassados aos médicos associados são atos cooperativos típicos, ou seja, os atos realizados entre a própria cooperativa e os seus cooperados e pelas cooperativas entre si, quando associadas compõem o rol de atividades que se enquadram na definição legal de ato cooperativo que são abrangidos pela isenção por aplicação do art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. O ato cooperativo não gera faturamento para a sociedade, por não ter caráter mercantil. O resultado positivo, ou seja, sobra líquida, decorrente desses atos pertence, proporcionalmente, a cada um dos cooperados. Inexiste, portanto, receita

que possa ser titularizada pela cooperativa e, por consequência, não há base impositiva para o IRPJ.

Por exclusão, chega-se ao conceito de atos não cooperativos, que seriam aqueles praticados entre as cooperativas e pessoas físicas ou jurídicas não associadas, revestindo-se, nesse caso, de nítida feição mercantil. Os valores provenientes das operações com não associados e atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços dos cooperados por intermédio das cooperativas de serviços profissionais são atos não cooperativos e assim são receitas tributáveis das cooperativas. Os atos não cooperativos geram faturamento à sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado à conta específica para que possa servir de base à tributação do IRPJ.

Está registrado no Termo de Constatação Fiscal, e-fls. 459-474:

Com base no Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, consubstanciado no art. 146 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), a Unimed Missões Ltda. é contribuinte do IRPJ; e de acordo com o art. 40 da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, é contribuinte da CSLL. O contribuinte optou por apurar o IRPJ pelo lucro real nos exercícios fiscalizados, de forma anual com cálculo mensal por estimativa.

Feito este introito, informamos que da análise dos livros e documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e demais Termos de Intimações Fiscais, procedemos à verificação do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas ao IRPJ e à CSLL no período de janeiro/2007 a dezembro/2010, tendo constatado infração fiscal relacionada a falta/insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL, em decorrência da classificação errônea de contas de outras receitas e outras despesas como ato cooperativo.

1) Reclassificação e rateio de contas do grupo 3.3 - Outras Receitas Operacionais:

Na apuração dos débitos de IRPJ e CSLL do período de 01/2007 a 12/2010 efetuada pela presente Fiscalização, os valores registrados em algumas contas do grupo 3.3 - Outras Receitas Operacionais foram rateados entre ato cooperativo, chamado pelo contribuinte de principal, e ato não cooperativo, denominado pelo contribuinte de auxiliar, de acordo com o percentual apurado pelo próprio contribuinte nas planilhas de apuração do resultado (fls. 58/67). Ainda, outras contas foram totalmente consideradas como ato não cooperativo. Devido às trocas de planos de contas ocorridas no período considerado, apresentar-se-ão as divergências anualmente.

1.1) Ano-calendário 2007

Verificando a apuração do resultado do exercício que o contribuinte efetuou (fl. 58), nota-se que em diversas rubricas ele mesmo separou algumas contas entre ato cooperativo e ato não cooperativo, para fins de IRPJ e CSLL, quais sejam:

Receitas com Operações Diversas; Receitas de Intercâmbio; Receitas com Medicina Ocupacional; e Demais Receitas Operacionais.

Dessa forma, para essas contas/rubricas, a presente fiscalização manteve o rateio feito pelo contribuinte.

Relativamente à rubrica Receita Meios Próprios (anotada com observação '1' na planilha de apuração realizada pela Fiscalização - fl. 417), foi classificada pelo contribuinte, em sua totalidade, para fins de IRPJ e CSLL, como ato cooperativo (fl. 58). Contudo, deve-se notar que nem todos os valores auferidos nessas receitas referem-se aos serviços prestados por cooperados. [...]. Além disso, pode-se verificar que o contribuinte segregou todas as outras despesas operacionais, inclusive as vinculadas a essas receitas, entre ato cooperativo e ato não cooperativo, porém manteve a integralidade da receita como decorrente do ato cooperativo. Dessa forma, obteve um lucro maior no ato cooperativo, que é isento de tributação do IRPJ e da CSLL, e diminuiu o lucro do ato não cooperativo, tributado. Como o contribuinte não distinguiu qual a parcela da receita corresponde ao ato cooperativo, aplicou-se sobre a receita auferida sob essa rubrica o percentual apurado com base nos custos e constantes na planilha de apuração do resultado (fl. 58), calculado pelo próprio contribuinte.

Em relação às rubricas Taxa Administração Intercâmbio (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.02 e 3.3.3.1.1.9.0.0.2.2.3.02), Taxa Administração/Desconto (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.09 e 3.3.3.1.2.9.0.0.1.1.5.07) e Taxa Administrativa CO (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.01), note-se que todas se referem a taxas aplicadas pelo contribuinte.

Essas contas foram assinaladas com a observação '2' na apuração realizada pela presente Fiscalização (fl. 417). O contribuinte foi intimado a esclarecer a que operações se referem tais rubricas/contas (Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40); de sua resposta (fls. 41/45) pode-se verificar que se trata de taxas. Notem-se as explicações:

- a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.1 (na verdade, a intimação se referiu ao grupo 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3, denominado Ingressos Taxa Administração, permitindo que a resposta seja expandida para a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.2) "refere-se a taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente de atos auxiliares (hospitais, exames complementares) dos contratos na modalidade de custo operacional" (intercâmbio para a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.2). Note-se que essa conta (na verdade, todo o grupo) refere-se a uma taxa cobrada pela UNIMED, isto é, um valor excedente em relação aos serviços prestados e que é computado em favor da cooperativa, e não de seus cooperados, motivo pelo qual essa Fiscalização considerou a totalidade do grupo como ato não cooperativo, tributando-a pelo IRPJ e pela CSLL; - a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.2.2.3.02 "refere-se à taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente de atos auxiliares (hospitais, exames complementares) das demais Unimed que participam do Intercâmbio Nacional". Note-se que essa conta é um percentual

imposto sobre o ato não cooperativo, excedendo o valor da prestação dada pelo cooperado; dessa forma, essa receita não é remetida ao cooperado pelos seus serviços, mas é mantido nos cofres da cooperativa, motivo que descaracteriza o ato cooperativo. Esse valor excedente não se trata de uma remuneração, e posterior repasse, do serviço do cooperado, mas sim de um percentual sobre ele, mas que não é revertido ao cooperado. Configura-se, assim, uma transação comercial, pois é um "preço" cobrado maior que o serviço, constituindo-se no ato não cooperativo e devendo ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL; - a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.09 (e a sua conta de dedução 3.3.3.1.2.9.0.01.1.5.07) se refere à receita que "advém da comercialização de um cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo". Essa receita não está vinculada a nenhum serviço do cooperado para que pudesse ser considerado como ato cooperativo; aliás, como informado pelo contribuinte, a prestação de serviço do cooperado (médico) será remunerada diretamente pelo adquirente, ou seja, a UNIMED apenas recebe o valor da mensalidade, não havendo repasse ao cooperado. Ao alegar que a falta de custo assistencial para Unimed não permite o rateio apenas vem a corroborar com o entendimento de que se trata integralmente como um ato não cooperativo, e como tal, deve ser tributado.

Dessa forma, nota-se que as contas apresentadas se referem à taxa de administração decorrente de serviços. Conforme preceitua a Lei nº 9.718/1998, art. 20 e 30, Decreto no 4.524/2002, IN SRF no 247/2002, art. 10, e IN SRF no 635/2006, art. 6º, caput, a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas. [...]

Dessa forma, as taxas de administração sofrem a incidência de IRPJ e CSLL, motivo pelo qual a Fiscalização reclassificou todas as taxas para ato não cooperativo. Note-se que as taxas de administração referem-se a valores que excedem a remuneração do cooperado, sendo revertido para a cooperativa para "cobertura dos custos administrativos e tributários da cooperativa". Dessa forma, não pode ser considerado como ato cooperativo, que é definido pelo artigo 79 da Lei nº 5.764/71 como os atos "praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais". O auferimento de receita decorrente de taxa de administração não configura um ato praticado entre a cooperativa e seu associado, pois o beneficiário do plano de saúde faz o pagamento de um valor a maior para custear os gastos administrativos, e não para remunerar o associado (médico). Dessa forma, mesmo que o contribuinte afirme que a taxa de administração seja em decorrência de ato cooperativo, esse valor não se configura como tal.

1.2) Ano-calendário 2008

Em relação ao ano-calendário 2008, verificando a apuração do resultado do exercício que o contribuinte efetuou (fl. 59), nota-se que as rubricas Receitas com Operações Diversas, Receita Custo Operacional, Dedução Custo Operacional, Receita Intercâmbio, Receita com Medicina Ocupacional e Demais Receitas Operacionais foram separadas entre ato cooperativo e ato não cooperativo, para fins de IRPJ e CSLL. Dessa forma, para essas contas/rubricas, a presente fiscalização manteve o rateio feito pelo contribuinte.

Relativamente à rubrica Receita Meios Próprios (anotada com observação '1' na planilha de apuração realizada pela Fiscalização - fl. 418), foi classificada pelo contribuinte, em sua totalidade, para fins de IRPJ e CSLL, como ato cooperativo (fl. 59). Contudo, deve-se notar que nem todos os valores auferidos nessas receitas referem-se aos serviços prestados por cooperados. [...] Assim, nota-se que apenas uma parte se refere ao cooperado. Da mesma forma se pode pensar em relação ao Pronto Atendimento e aos Laboratórios, já que há custos com materiais, pessoal não cooperado e com o cooperado (médico). Além disso, pode-se verificar que o contribuinte segregou todas as outras despesas operacionais, inclusive as vinculadas a essas receitas, entre ato cooperativo e ato não cooperativo, porém manteve a integridade da receita como. Dessa forma, obteve um lucro maior no ato cooperativo, que é isento de tributação do IRPJ e da CSLL, e diminuiu o lucro do ato não cooperativo, tributado. Como o contribuinte não distinguiu qual a parcela da receita corresponde ao ato cooperativo, aplicou-se sobre a receita auferida sob essa rubrica o percentual apurado com base nos custos e constantes na planilha de apuração do resultado (fl. 59), calculado pelo próprio contribuinte.

Em relação às rubricas Taxa Administração Intercâmbio (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.02 e 3.3.3.1.1.9.0.0.2.2.3.02), Taxa Administração/Desconto (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.09 e 3.3.3.1.2.9.0.0.1.1.5.07) e Taxa Administrativa CO (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.01), note-se que todas se referem a taxas aplicadas pelo contribuinte.

Essas contas foram assinaladas com a observação '2' na apuração realizada pela presente Fiscalização (fl. 418). O contribuinte foi intimado a esclarecer a que operações se referem tais rubricas/contas (Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40); de sua resposta (fls. 41/45) pode-se verificar que se trata de taxas. Notem-se as explicações:

- a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.1 (na verdade, a intimação se referiu ao grupo 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3, denominado Ingressos Taxa Administração, permitindo que a resposta seja expandida para a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.2) "refere-se a taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente de atos auxiliares (hospitais, exames complementares) dos contratos na modalidade de custo operacional" (intercâmbio para a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.2). Note-se que essa conta (na verdade, todo o grupo) refere-se a uma taxa cobrada pela UNIMED, isto é, um valor excedente em relação aos serviços prestados e que é computado em favor da cooperativa, e não de seus cooperados, motivo pelo qual

essa Fiscalização considerou a totalidade do grupo como ato não cooperativo, tributando-o pelo IRPJ e pela CSLL;

- a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.2.2.3.02 "refere-se à taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente de atos auxiliares (hospitais, exames complementares) das demais Unimed que participam do Intercâmbio Nacional". Note-se que essa conta é um percentual imposto sobre o ato não cooperativo, excedendo o valor da prestação dada pelo cooperado; dessa forma, essa receita não é remetida ao cooperado pelos seus serviços, mas é mantido nos cofres da cooperativa, motivo que descaracteriza o ato cooperativo. Esse valor excedente não se trata de uma remuneração, e posterior repasse, do serviço do cooperado, mas sim de um percentual sobre ele, mas que não é revertido ao cooperado. Configura-se, assim, uma transação comercial, pois é um "preço" cobrado maior que o serviço, constituindo-se no ato não cooperativo e devendo ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL;

- a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.09 (e a sua conta de dedução 3.3.3.1.2.9.0.01.1.5.07) se refere à receita que "advém da comercialização de um cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo". Essa receita não está vinculada a nenhum serviço do cooperado para que pudesse ser considerado como ato; aliás, como informado pelo contribuinte, a prestação de serviço do cooperado (médico) será remunerada diretamente pelo adquirente, ou seja, a UNIMED apenas recebe o valor da mensalidade, não havendo repasse ao cooperado. Ao alegar que a falta de custo assistencial para Unimed não permite o rateio apenas vem a corroborar com o entendimento de que se trata integralmente como um ato não cooperativo, e como tal, deve ser tributado.

1.3) Ano-calendário 2009

Em 2009 houve a mudança de plano de contas do contribuinte. Com isso, alterou sua apresentação do demonstrativo do resultado (fls. 60/63), consolidando todas as contas do grupo 3.3.3 numa única rubrica. Em resposta ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal de fls. 47/48, o contribuinte segregou as contas e aplicou o percentual de rateio com base nas despesas em todo o grupo, a fim de apurar o ato cooperativo e o não cooperativo. Dessa forma, identificaram-se os valores individualmente dessa rubrica, sendo que a presente Fiscalização alterou a segregação de algumas contas, consideradas como taxas, considerando o valor integral da conta como ato não cooperativo, conforme abaixo explicado, e marcadas pela observação '1' na apuração realizada (fls. 419/420).

- conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.1 - Ingressos Taxa de Administração Custo Operacional (na verdade, a intimação se referiu ao grupo 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3, denominado Ingressos Taxa Administração, permitindo que a resposta seja expandida para a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.2): conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40), tal conta "refere-se a taxa de administração que é cobrada sobre os custos

assistenciais decorrente de atos auxiliares (hospitais, exames complementares) dos contratos na modalidade de custo operacional" (intercâmbio para a conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.2). Note-se que essa conta (na verdade, todo o grupo) refere-se a uma taxa cobrada pela UNIMED, isto é, um valor excedente em relação aos serviços prestados e que é computado em favor da cooperativa, e não de seus cooperados, motivo pelo qual essa Fiscalização considerou a totalidade do grupo (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.1 e 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.2) como ato não cooperativo, tributando-o pelo IRPJ e pela CSLL;

- conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.09 - Unimed Rede de Acesso (Cartão): conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40), tal receita "advém da comercialização de um cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo. O aderente do cartão paga uma anuidade para ter direito a pagar diretamente aos médicos um valor aquém do valor particular do médico. [...] A contabilização é realizada 100% como ato principal em razão o cartão de acesso não gera "nenhum" custo assistencial para a Unimed; portanto, não existe o rateio em ato principal e auxiliar, pois, justamente "falta" o custo assistencial para parâmetro de rateio". Ora, veja-se que essa receita não está vinculada a nenhum serviço do cooperado para que pudesse ser considerado como ato; aliás, como informado pelo contribuinte, a prestação de serviço do cooperado (médico) será remunerada diretamente pelo adquirente, ou seja, a Unimed apenas recebe o valor da mensalidade, não havendo repasse ao cooperado. Ao alegar que a falta de custo assistencial para Unimed não permite o rateio apenas vem a corroborar com o entendimento de que se trata integralmente como um ato não cooperativo, e como tal, deve ser tributado. Veja-se, novamente, que não houve um ato praticado entre a cooperativa e seu associado, pois o beneficiário do plano de saúde faz o pagamento de um valor diretamente à Unimed para poder usufruir um desconto quando for realizar alguma consulta com o cooperado, que receberá diretamente daquele o pagamento. Ou seja, não houve receita à Unimed decorrente da prestação de serviço de seu associado, o que caracterizaria o ato cooperativo.

- conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.3.4.0.4 - Ingressos Internação Taxa de Sala e conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.3.4.0.4 - Ingressos Internação Materiais e Medicamentos: conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40), trata-se "de atendimentos em serviço próprio da Unimed (Pronto Atendimento de Urgência) para pacientes "particulares" não beneficiários de planos de saúde. O paciente realiza determinado procedimento e "paga" pelo procedimento conforme tabelas adotadas pela Unimed". Note-se que, pela nomenclatura da conta faz menção a materiais, medicamentos e taxa de sala, referindo-se à produtos e taxas; portanto, não houve remuneração ao cooperado, fato que descaracteriza o ato cooperativo, levando esta Fiscalização à reclassificação dessa conta para ato não cooperativo em sua totalidade;

- conta 3.3.3.1.1.9.0.0.2.1.1.0.2 - Ato Auxiliar Faturamento Taxa + Valia Contratos CO: conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40), tal conta "refere-se à taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente do ato principal (atendimento médico) dos contratos na modalidade de custo operacional". Note-se que se trata de uma taxa que a UNIMED cobra do beneficiário, mas que não é remetido ao cooperado (médico). Esse valor, portanto, não pode ser caracterizado como ato cooperativo, pois não demonstra a relação cooperativa-cooperado; pelo contrário, trata-se de um valor que é ingresso no caixa da UNIMED sem estar vinculado ao serviço do cooperado. Esse excedente decorre de uma prestação do serviço de um cooperado, mas não o remunera, visa apenas aumentar o patrimônio da cooperativa, e não de seu associado. Assim, configura-se um valor resultante de operação comercial, e, como tal, deve ser tributado como ato não cooperativo.

1.4) Ano-calendário 2010

Com a mudança do plano de contas no final de 2009, houve alteração na nomenclatura de algumas contas em 2010. O contribuinte manteve consolidada todas as contas do grupo 3.3.3 numa única rubrica. Em resposta ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal de fls. 4/48, o contribuinte segregou as contas e aplicou o percentual de rateio com base nas despesas em todo o grupo, a fim de apurar o ato cooperativo e o não cooperativo. Dessa forma, identificaram-se os valores individualmente dessa rubrica, sendo que a presente Fiscalização alterou a segregação de algumas contas, consideradas como taxas, considerando o valor integral da conta como ato não cooperativo, conforme abaixo explicado, e marcadas pela observação '1' na apuração realizada (fls. 421/422).

- Conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.1.0.2 - Ato Principal - Fat. Taxa + Valia Contratos de CO: conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40), tal conta "refere-se à taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente do ato principal (atendimento médico) dos contratos na modalidade de custo operacional". Note-se que, apesar de fazer referência ao ato cooperativo, trata-se de uma taxa que a UNIMED cobra do beneficiário, mas que não é remetido ao cooperado (médico). Esse valor, portanto, não pode ser caracterizado como ato cooperativo, pois não demonstra a relação cooperativa-cooperado; pelo contrário, trata-se de um valor que é ingresso no caixa da UNIMED sem estar vinculado ao serviço do cooperado. Esse excedente decorre de uma prestação do serviço de um cooperado, mas não o remunera, visa apenas aumentar o patrimônio da cooperativa, e não de seu associado. Assim, configura-se um valor resultante de operação comercial, e, como tal, deve ser tributado como ato não cooperativo;

- Conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.1.0.4 - Ato Principal - Fat. Taxa + Valia Contratos de Intercâmbio: conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40), tal conta "refere-se a taxa de

administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente do ato principal (atendimento médico) das demais Unimed que participam do Intercâmbio Nacional". Mais uma vez, apesar de fazer referência ao ato cooperativo, trata-se de uma taxa que a UNIMED cobra do beneficiário, mas que não é remetido ao cooperado (médico). De igual forma à conta anterior, esse valor não pode ser caracterizado como ato cooperativo, pois não demonstra a relação cooperativa-cooperado; pelo contrário, trata-se de um valor que é ingresso no caixa da UNIMED sem estar vinculado ao serviço do cooperado. Esse excedente decorre de uma prestação do serviço de um cooperado, mas não o remunera, visa apenas aumentar o patrimônio da cooperativa, e não de seu associado. Assim, configura-se um valor resultante de operação comercial, e, como tal, deve ser tributado como ato não cooperativo em sua totalidade;

- Conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.2.0.3 - Taxa Medicina Ocupacional: conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fl. 39/40), tal conta " refere-se à taxa de administração que é cobrada sobre as faturas emitidas de Medicina Ocupacional na modalidade de custo operacional. Sobre essa fatura é cobrado uma taxa de administração na ordem de 10% para cobertura dos custos administrativos da cooperativa". Esse valor refere-se à taxa que a UNIMED cobra do beneficiário, mas para custeio das despesas administrativas; portanto, não é remetido ao cooperado (médico). Esse valor, portanto, não pode ser caracterizado como ato cooperativo, pois não demonstra a relação cooperativa-cooperado; pelo contrário, trata-se de um valor que é ingresso no caixa da UNIMED sem estar vinculado ao serviço do cooperado. Esse excedente decorre de uma prestação do serviço de um cooperado, mas não o remunera, visa apenas aumentar o patrimônio da cooperativa, e não de seu associado. Assim, configura-se um valor resultante de operação comercial, e, como tal, deve ser tributado como ato não cooperativo em sua integralidade;

- Conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.2.0.7 - Unimed Rede de Acesso (Cartão): conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fl. 39/40), tal receita "advém da comercialização de um cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo. O aderente do cartão paga uma anuidade para ter direito a pagar diretamente aos médicos um valor aquém do valor particular do médico. " Ora, veja-se que essa receita não está vinculada a nenhum serviço do cooperado para que pudesse ser considerado como ato; aliás, como informado pelo contribuinte, a prestação de serviço do cooperado (médico) será remunerada diretamente pelo adquirente, ou seja, a Unimed apenas recebe o valor da mensalidade, não havendo repasse ao cooperado. Veja-se, novamente, que não houve um ato praticado entre a cooperativa e seu associado, pois o beneficiário do plano de saúde faz o pagamento de um valor diretamente à Unimed para poder usufruir um desconto quando for realizar alguma consulta com o cooperado, que receberá diretamente daquele o pagamento. Ou seja, não houve receita à Unimed decorrente da

prestação de serviço de seu associado, o que caracterizaria o ato cooperativo. Assim, sua totalidade foi considerada na tributação de IRPJ e CSLL;

- Conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.2.1.0 - Taxa de Sala; conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.2.1.1. - Materiais e medicamentos: conforme resposta do contribuinte (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fl. 39/40), trata-se "de atendimentos em serviço próprio da Unimed (Pronto Atendimento de Urgência) para pacientes "particulares" não beneficiários de planos de saúde. O paciente realiza determinado procedimento e "paga" pelo procedimento conforme tabelas adotadas pela Unimed". Note-se que, pela nomenclatura da conta faz menção a materiais, medicamentos e taxa de sala, referindo-se à produtos e taxas; portanto, não houve remuneração ao cooperado, fato que descaracteriza o ato cooperativo, levando esta Fiscalização à reclassificação dessa conta para ato não cooperativo em sua totalidade;

- Conta 3.3.3.1.1.9.0.0.2.1.1.0.2 — Ato Auxiliar — Faturamento Taxa + Valia Contratos CO: valem aqui as mesmas observações feitas para a conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.1.0.2, com a única diferença que o contribuinte classifica a presente conta como ato não cooperativo, mas faz o rateio pela proporcionalidade de despesas. Como se trata de uma taxa de administração para cobertura dos custos administrativos da cooperativa, deve ser considerada em sua integralidade como ato não cooperativo, pois não há contraprestação pelo associado;

- Conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.2.1.0.4 - Ato Auxiliar - Faturamento Taxa + Valia Contratos Intercâmbio: valem as mesmas observações feitas para a conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.1.0.4, diferenciando-se apenas pelo fato da presente conta ter sido classificada como ato não cooperativo, fazendo o rateio pela proporcionalidade das despesas. Tendo em vista que se refere a uma taxa de administração para cobertura dos custos administrativos da cooperativa, deve ser considerada em sua integralidade como ato não cooperativo, pois não há contraprestação pelo associado.

2) Reclassificação das contas do grupo 3.1.3 - Receita com Adm. de Planos de Assistência:

As contas que compõem o grupo 3.1.3 - Receita com Administração de Planos de Assistência foram consideradas pelo contribuinte, na apuração do resultado, parte como ato cooperativo e parte como ato não cooperativo (fls. 58/67), sendo rateada pela proporcionalidade de despesas. Contudo, conforme sua resposta (fls. 41/45) ao Termo de Intimação Fiscal datado de 22/09/2011 (fls. 39/40), tais receitas "referem-se a uma taxa de inscrição que é cobrada por beneficiário quando da firmatura de um contrato na modalidade custo operacional e que a mesma é transferida como comissão aos vendedores". Ora, nota-se claramente que não houve qualquer envolvimento do associado (médico) nessa operação; o contribuinte auferiu um rendimento apenas pela adesão de um cliente ao seu plano assistencial, e o mesmo é considerado/transferido para vendedores

(pessoas não associadas). Veja-se que não há remuneração por ato cooperado, que seria ao associado (médico), tampouco custo vinculado ao serviço de um cooperado. Assim, não há motivo para caracteriza-se tal ato como cooperado; pelo contrário, ao se remunerar pessoas não associadas (vendedores) está-se praticando ato não cooperativo. Por esse motivo, a presente fiscalização reclassificou o grupo 3.1.3. para ato não cooperativo, oferecendo a integralidade do valor à tributação do IRPJ e da CSLL.

3) Reclassificação das Despesas correspondentes às Rubricas/Contas Reclassificadas

Tendo em vista que houve a reclassificação das receitas acima descritas, o contribuinte foi intimado (fls. 47/48) a apontar as despesas correspondentes a elas, separando entre despesas de atos cooperativos principais e atos não cooperativos. Em sua resposta (fls. 49/54), o contribuinte demonstrou a separação das despesas do grupo 4.4, sendo que foram acatadas pela presente Fiscalização, com duas ressalvas. Tendo em vista que a Fiscalização considerou todas as taxas como ato não cooperativo, as despesas vinculadas a elas (4.4.1.3.9.9.0.0.0.0.04 - Taxa de Intercâmbio e 4.4.1.3.9.9.0.0.0.0.06 - Taxa Unimed Central Serv. Aux.) igualmente forma consideradas como ato não cooperativo. Assim, o resultado do exercício foi apurado considerando as receitas reclassificadas conforme o entendimento apresentado acima pela Fiscalização e a reclassificação das despesas correspondentes a elas apontadas pelo contribuinte, com as duas ressalvas acima destacadas, além das demais receitas e despesas apuradas pelo contribuinte nas suas planilhas de apuração (fls. 58/67).

Salienta-se que, no ano-calendário 2007, as despesas segregadas pelo contribuinte montam o valor de R\$ 8.266.192,14 (fl. 50); contudo, dentro dessas despesas estão englobadas as contas 4.4.2.1.1.9.0.0.1.2.1.01 (deduzida sob a rubrica "Consultas e Honorários Médicos DM"), 4.4.2.1.1.9.0.0.2.1.1.0.1 (deduzida sob a rubrica "Exames e Terapias Rede Conv. DM") e 4.4.2.1.2.9.0.0.0.0.01 (deduzida sob a rubrica "(-) Co-obrigações dos Beneficiários DM"), todas deduzidas na apuração do resultado dentro do grupo/rubrica "Eventos Indenizáveis Líquido". A presente Fiscalização manteve tais despesas nesse grupo/rubrica, motivo pelo qual não foram consideradas no grupo/rubrica "Outras Receitas e Despesas Operacionais".

4) Tributação sobre as Sobras recebidas das sociedades em que mantém investimentos

A UNIMED MISSÕES possui diversos investimentos em outras sociedades, conforme pode ser visto em seu Balanço Patrimonial de fls. 370, 373, 377/378 e 380, a maioria sendo outras cooperativas decorrente do próprio sistema UNIMED de cooperativa (por exemplo, UNIMED RS, UNIMED Seguradora). Além disso, um dos principais investimentos da UNIMED MISSÕES é na UNICRED MISSÕES LTDA., cooperativa de crédito da qual recebe sobras ao final do exercício, conforme pode ser visto nas fls. 372, 375/376, 379 e 381.

Conforme arts. 30 e 40 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, as cooperativas são sociedades de pessoas sem objetivo de lucro, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades por algumas características, sendo uma delas o retorno das sobras líquidas, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado.

Note-se que sobras é o resultado decorrente do ato cooperativo, eis que somente dessa forma ocorre operação realizada pelo associado. [...].

Note-se que as sobras serão tributadas do associado que as receber. [...]

Assim, pode-se afirmar que as sobras serão tributadas quando o associado as receber. Consultando as DIRF (fls. 382/388) em que consta o contribuinte UNIMED como beneficiário, não se encontram declarações referente à UNICRED Missões Ltda. como pagadora à UNIMED. Dessa forma, não houve a retenção na fonte de IRPJ e CSLL quando ocorreu a distribuição/creditamento das sobras para a UNIMED. Intimada a informar o destino das sobras recebidas das cooperativas em que possui investimentos/participações (conforme item 3 do Termo de Intimação Fiscal de fl. 55), o contribuinte assim se manifestou: "Conforme Ata 003/2005 decisão de AGE - Assembleia Geral Extraordinária ficou aprovado que o Resultado do Ato Cooperativo Principal serão destinadas ao Fundo de Investimento em Recursos Próprios (Construção do Hospital Unimed)", conforme sua resposta de fls. 56/57.

Dessa forma, note-se que não houve o repasse das sobras recebidas da UNICRED Missões Ltda. aos cooperados da UNIMED, de tal forma que não houve qualquer tributação sobre as sobras recebidas. Veja-se: não houve tributação quando a UNICRED Missões Ltda. apurou as sobras do ato cooperativo; não houve retenção de IRPJ e CSLL quando ela distribuiu/creditou as sobras à UNIMED; a Unimed não as tributou na apuração do resultado, eis que as considerou como ato cooperativo (fls. 58/67); não houve retenção de IRPJ e CSLL na fonte caso tivesse distribuído aos seus cooperados, haja vista que não houve essa distribuição, mas destinação a um fundo de investimento para construção do hospital (capitalização). Assim, haja vista a destinação ao fundo da UNIMED sem a distribuição aos cooperados e a não tributação das sobras recebidas da UNICRED Missões, estas devem ser tributadas na UNIMED pelo IRPJ e CSLL.

Ainda, note-se, nas fls. 371 e 374, que nos anos-calendários 2007 e 2008, além da conta referente ao Fundo de Investimento em Recursos Próprios (conta 2.5.2.3.1.9.0.0.0.0.02), existem outras duas contas de reservas de sobras: 2.5.2.3.8.9.1.0.0.0.0.01 - Incorporação de Sobras; e 2.5.2.3.1.9.0.0.0.0.02 - Unicred Missões Incorporação de Sobras. Note-se que há conta para incorporação das sobras da UNICRED Missões Ltda., demonstrando que parte dessas sobras não foi destinada nem ao fundo de investimento.

Dessa forma, as sobras recebidas da UNICRED Missões Ltda. foram consideradas como ato não cooperativo, a fim de que ocorra a incidência do IRPJ e da CSLL sobre elas.

5) Ajustes efetuados no LALUR:

Tendo em vista as glosas acima efetuadas na demonstração do resultado do exercício do contribuinte nos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, houve alteração no resultado antes do IRPJ e da CSLL para o ato cooperativo e o ato não cooperativo, diminuindo o primeiro e aumentando o segundo. Haja vista que o resultado do ato cooperativo é uma dedução permitida legalmente da apuração do IRPJ e da CSLL sobre o lucro real, houve a necessidade de realizar ajustes no LALUR do contribuinte, alterando a base de cálculo tributável, conforme pode ser visto nas fls. 417/422.

Note-se que em todos os anos-calendários o contribuinte apurou saldo credor de IRPJ e CSLL, sendo que já apresentou PER/DCOMP para todos os períodos. Contudo, tendo em vista as alterações efetuadas, ocorreu glosa desse saldo credor no ano-calendário 2009, enquanto que nos demais períodos houve a constatação de saldo devedor de IRPJ e de CSLL por parte do contribuinte. Assim, há a necessidade de ajuste de IR e CSLL a pagar no LALUR, conforme demonstrado nas fls. 417/422.

Ressalta-se que nos cálculos do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o resultado do contribuinte efetuados pela presente Fiscalização houve a dedução dos valores de IRPJ e CSLL pagos com DARF e os retidos na fonte (rubricas Deduções da CSLL e Deduções do IRPJ), além das demais deduções e adições que foram declaradas pelo contribuinte em DIPJ. Dessa forma, resta, ao final, o valor a recolher conforme planilhas de fls. 417/422.

Há incidência de IRPJ e CSLL sobre os atos praticados pelas cooperativas médicas consistentes na prestação de serviço médico àqueles que aderem a seus planos de saúde com o objetivo de captarem serviços médicos a serem prestados pelos cooperados, pois apenas os atos realizados entre a própria cooperativa e os cooperados, ou com outras cooperativas, é que compõem o rol de atividades que se enquadram na definição legal de ato cooperativo. Caracteriza-se ato não cooperativo as operações praticadas com não associados, por gerarem receitas e lucros, tais como comercialização de um cartão de acesso aos serviços de consultas, ingressos de internação como materiais e medicamentos e receitas de administração de planos de assistência.

Os ingressos decorrentes de taxas de administração, inclusive aquelas originárias de intercâmbio e de custo operacional, são decorrentes da relação jurídica negocial e assim sujeitam-se à incidência tributária de IRPJ por se caracterizarem atos não cooperativos.

Por conseguinte, os valores provenientes das operações com não associados tais como taxa de administração, taxa de inscrição, comissão de vendedor, taxa de administração de custo operacional, taxa de administração de intercâmbio, taxa de sala e taxa de materiais e

medicamentos caracterizam-se atos não cooperativos, já que foram praticados entre a Recorrente e pessoas físicas ou jurídicas não associadas, revestindo-se, nesse caso, de nítida feição mercantil.

O ato cooperativo típico caracteriza-se pela distribuição de sobra líquida ao cooperado ao final de cada exercício, pois esta rubrica não consubstancia incremento patrimonial, tratando-se de simples devolução efetivada pela cooperativa ao seu cooperado. Entretanto, a sobra líquida recebida de sociedade que a Recorrente mantém investimentos (Unicred Missões Ltda.) é considerada ato não cooperativo, por ser incorporada ao patrimônio do cooperado, mediante distribuição ou capitalização.

Havendo segregação indevida dos atos cooperativos e não cooperativos, correta a glosa dos resultados da Recorrente para submetê-los à tributação do IRPJ e da CSLL.

Consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CTA/PR nº 06-54.774, de 23.05.2016, e-fls. 540-558, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

2 Mérito.

2.1 RECEITAS. ANO 2007. PÁG. 417 25. Na linha Receita Meios Próprios (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.06 + 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.07 + 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.08 + 3.3.3.1.1.9.0.0.1.3 -

3.3.3.15.9.0.0.2.1.04.05), o autuante reclassificou parte das receitas que o contribuinte contabilizou como Ato Cooperativo, para Atos Não Cooperativos sujeitos à tributação, e explicou que são: serviço de ambulância: materiais utilizados, o salário do motorista e custos de manutenção do veículo, onde apenas o médico associado que atendeu é ato cooperado; Pronto Atendimento e Laboratórios: materiais, pessoal não cooperado, onde também apenas o médico associado que atendeu é ato cooperado.

26. Na linha Taxa de Administração Intercâmbio (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.02 + 3.3.3.1.1.9.0.0.2.2.3.0.2), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, porque são taxas cobradas pela cooperativa, sobre os custos assistenciais de atos auxiliares (assim denominados os atos não cooperativos, pela impugnante), hospitalares, exames complementares dos contratos na modalidade de custo operacional; essa taxa não reverte aos cooperados e sim para a cooperativa; não se trata de remuneração do cooperado, mas cobrança de um sobrepreço, revertido para a cooperativa, caracterizando aumento patrimonial; o autuante transcreveu jurisprudência corroborando o entendimento, págs. 462/463.

27. Na linha Taxa de Administração/descontos (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.12.5.09 - 3.3.3.15.9.0.0.1.1.5.07), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, pelo mesmo motivo.

28. Na linha Taxa de Administração/CO (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.01), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, por se tratar da “comercialização

de cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo”, porque não se trata de serviços de cooperados e o valor cobrado não é repassado aos mesmos.

29. Na linha Outras Receitas Operacionais (conta 3.1.3), considerou a totalidade Atos Não Cooperados; o contribuinte explicou que tais receitas referem-se a taxa de inscrição que é cobrada por beneficiário quando firma um contrato na modalidade custo operacional e que a mesma é transferida como comissão aos vendedores; à pág. 470, o autuante concluiu que não há qualquer envolvimento do associado (médico) nessa operação, a cooperativa auferir um rendimento apenas pela adesão de um cliente ao seu plano assistencial, e o mesmo é considerado/transferido para vendedores (pessoas não associadas), não há remuneração por ato cooperado, que seria ao associado (médico), tampouco custo vinculado ao serviço de um cooperado – de fato, verifica-se às págs. 392/393, que a conta 3.1.3 Receitas com Administração de Planos de Assistência Médica compreende: Taxa de Inscrição Ato Cooperado Principal (Ato Cooperativo) e Taxa de Inscrição – Ato Coope Auxiliar (Ato não Cooperativo), e ambas se referem cobrança de taxas de inscrição e mesmo as classificadas pelo contribuinte como incidentes sobre ato cooperativo, analogamente às taxas de administração, não se tratam de atos cooperativos.

2.2 RECEITAS. ANO 2008. PÁG. 418.

30. Na linha Receita Meios Próprios (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.3.4 + 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.06 + 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.07 + 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.08 + 3.3.3.1.1.9.0.0.1.3.1 + 3.3.3.1.1.9.0.0.1.3.2 (-) 3.3.3.1.2.9.0.0.2.1.4.05) , reclassificou parte das receitas que o contribuinte contabilizou como Ato Cooperativo, para Atos Não Cooperativos, sujeitos à tributação, e explicou que são: serviço de ambulância: materiais utilizados, o salário do motorista e custos de manutenção do veículo, onde apenas o médico associado que atendeu é ato cooperado; Pronto Atendimento e Laboratórios: materiais, pessoal não cooperado, onde também apenas o médico associado que atendeu é ato cooperado.

31. Na linha Taxa de Administração Intercâmbio (contas 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.02 + 3.3.3.1.1.9.0.0.2.2.4.02), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, porque são taxas cobradas pela cooperativa, sobre os custos assistenciais de atos auxiliares (assim denominados os atos não cooperativos, pela impugnante), hospitais, exames complementares dos contratos na modalidade de custo operacional; essa taxa não reverte aos cooperados e sim para a cooperativa; não se trata de remuneração do cooperado, mas cobrança de um sobrepreço, revertido para a cooperativa, caracterizando aumento patrimonial.

32. Na linha Taxa de Administração/descontos (contas 13.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.09 - 3.3.3.12.9.0.0.2.1.4.07), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, pelo mesmo motivo.

33. Na linha Taxa de Administração/CO (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.01), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, por se tratar da “comercialização de cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo”, porque não se tratam de serviços de cooperados e o valor cobrado não é repassado aos mesmos.

34. Na linha Outras Receitas Operacionais (3.1.3), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, conforme as mesmas conclusões que no ano 2007, já elencadas neste voto.

2.3 RECEITAS. ANO 2009. PÁG. 420.

35. Na linha Ingressos Taxa de Administração Custo Operacional (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.1), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, pois são “taxas de administração cobradas sobre custos assistenciais decorrentes de atos auxiliares (hospitais, exames complementares) dos contratos na modalidade custo operacional”, ou seja, também valores excedentes sobre os serviços prestados por terceiros, não cooperados, não repassados aos cooperados.

36. Na linha Ingressos Taxa de Administração Intercâmbio (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.3.0.2), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, pois são “taxas de administração cobradas sobre custos assistenciais decorrentes de atos auxiliares (hospitais, exames complementares) dos contratos na modalidade intercâmbio”, ou seja, também valores excedentes sobre os serviços prestados por terceiros, não cooperados, não repassados aos cooperados.

37. Na linha Unimed Rede de Acesso (Cartão) (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.2.5.09), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, explicados pela autuada como “comercialização de um cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo. O aderente do cartão paga uma anuidade para ter direito a pagar diretamente aos médicos um valor aquém do valor particular do médico. [...] A contabilização é realizada 100% como ato principal em razão o cartão de acesso não gera "nenhum" custo assistencial para a Unimed; portanto, não existe o rateio em ato principal e auxiliar, pois, justamente "falta" o custo assistencial para parâmetro de rateio". – o autuante esclarece que essa receita não está vinculada a qualquer serviço do cooperado para que pudesse ser considerado como ato; aliás, como informado pelo contribuinte, a prestação de serviço do cooperado (médico) será remunerada diretamente pelo adquirente, ou seja, a Unimed apenas recebe o valor da mensalidade, não havendo repasse ao cooperado. Ao alegar que a falta de custo assistencial para Unimed não permite o rateio apenas vem a corroborar com o entendimento de que se trata integralmente como um ato não cooperativo, e como tal, deve ser tributado; que não houve um ato praticado entre a cooperativa e seu associado, pois o beneficiário do plano de saúde faz o pagamento de um valor diretamente à Unimed para poder usufruir um desconto quando for realizar alguma consulta com o cooperado, que receberá diretamente daquele o pagamento. Ou seja, não

houve receita à Unimed decorrente da prestação de serviço de seu associado, o que caracterizaria o ato cooperativo.

38. Na linha Ingressos Internação Materiais e Medicamentos (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.3.4.0.3), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, explicados pelo contribuinte como “atendimentos em serviço próprio da Unimed (Pronto Atendimento de Urgência) para pacientes “particulares” não beneficiários de plano de saúde”, que paga valores de tabela Unimed; concluiu o autuante que em se tratando de materiais e medicamentos não se refere a trabalho de cooperado 39. Na linha Ingressos Internação Taxa de Sala (conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.3.4.0.4), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, analogamente, em se tratando de pagamento de uso de sala, não se refere a trabalho de cooperado.

40. Na linha Ato Auxiliar Taxa+Valia Contratos CO (conta 3.3.3.1.1.9.0.02.1.1.0.2), considerou a totalidade Atos Não Cooperados; o contribuinte esclareceu ser taxa de administração cobrada sobre custos assistenciais decorrentes de atendimento médico (ato cooperativo) dos contratos na modalidade custo operacional, isto é, trata-se de taxa sobre o atendimento pelo cooperado, mas que é retida pela cooperativa, aumentando o seu patrimônio; não é repassada ao cooperado.

2.4 RECEITAS. ANO 2010. PÁGS. 421/422 41. Na linha Ato Principal Faturamento Taxa + Valia Contratos CO (conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.1.0.2) o autuante reclassificou parte das receitas que o contribuinte contabilizou como Ato Cooperativo, para Atos Não Cooperativos sujeitos à tributação, devido às mesmas conclusões que no ano 2009.

42. Na linha Ato Principal Faturamento Taxa + Valia Contratos Intercâmbio (conta 3.3.3.1.1.9.10.0.1.1.0.4) reclassificou parte das receitas que o contribuinte contabilizou como Ato Cooperativo, para Atos Não Cooperativos, devido às mesmas conclusões que no ano 2009.

43. Na linha Taxa Medicina Ocupacional (conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.2.0.3) reclassificou parte das receitas que o contribuinte contabilizou como Ato Cooperativo, para Atos Não Cooperativos; o contribuinte esclareceu que "refere-se à taxa de administração que é cobrada sobre as faturas emitidas de Medicina Ocupacional na modalidade de custo operacional. Sobre essa fatura é cobrado uma taxa de administração na ordem de 10% para cobertura dos custos administrativos da cooperativa"; o autuante concluiu que a taxa cobrada do cliente, não repassada ao cooperado, aumenta o patrimônio da cooperativa, não sendo ato cooperativo.

44. Na linha Unimed Rede de Acesso (Cartão) (conta 3.3.3.1.1.9.10.0.1.2.0.7), considerou a totalidade Atos Não Cooperados; o contribuinte explicou que é valor de anuidade de cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo, para ter direito a pagar diretamente ao médico (cooperado) um valor aquém do valor da cobrança de particular; o autuante concluiu tratar-se de receita que não decorre do serviço do cooperado, nem é

repassada ao mesmo, aumentando o patrimônio da cooperativa, portanto, ato não cooperativo e tributável.

45. Na linha Taxa de Sala (conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.2.0.1.0), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, com base nas mesmas conclusões dos anos anteriores para a cobrança desta taxa.

46. Na linha Materiais e Medicamentos (conta 3.3.3.1.1.9.1.0.0.1.2.0.1.1), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, com base nas mesmas conclusões dos anos anteriores para a cobrança desta taxa.

47. Na linha Ato Auxiliar Taxa+Valia Contratos CO (conta 3.3.3.1.1.9.0.02.1.1.0.2), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, por se tratar de taxa de administração para cobertura dos custos administrativos da cooperativa, não havendo contraprestação pelo associado.

48. Na linha Ato Auxiliar Taxa+Valia Contratos Intercâmbio (conta 3.3.3.1.1.9.10.0.2.1.0.4), considerou a totalidade Atos Não Cooperados, mesma conclusão que o anterior.

2.4.1 Análise dos argumentos do contribuinte.

49. Como esclareceu o autuante no Termo de Constatação Fiscal, ocorreram mudanças na nomenclatura nos diversos anos, por isso, a análise será segundo os diversos títulos, embora, em alguns casos se refiram à mesma receita, sendo então agrupados e analisados conjuntamente.

50. O Parecer Normativo CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, esclareceu: [...]

51. A cooperativa visa a prestação de serviços médicos, que são aqueles exercidos pelo médico no seu trabalho pessoal; as demais atividades não constituem atos cooperativos.

52. Às págs. 41/45, o contribuinte esclareceu o significado das receitas.

2.4.1.1 Receita Meios Próprios. Anos 2007 e 2008.

53. Acerca dos Atos Cooperativos – serviços próprios, diz que, como cooperativa e operadora de planos de assistência à saúde, intermedeia e facilita a prestação de serviços de seus sócios, médicos, em consultórios, em serviços credenciados ou mesmo em serviços próprios; o custeio é realizado pelos sócios; e os ingressos são destinados aos sócios, pois a cooperativa não tem finalidade lucrativa; todos os atendimentos médicos realizados aos detentores de contratos com a Cooperativa são repassados aos médicos, bem como, quando necessária a utilização de um serviços de auxílio ao diagnóstico e terapia, em serviços credenciados, como hospitais, clínicas e laboratórios, a estes são pagos os valores. De igual forma, quando o serviço de auxílio e diagnóstico e terapia é realizado em próprios da impugnante, são os mesmos custeados pelos médicos (associados), que recebem menos honorários médicos em razão disto; assim e por isto, o valor gasto com serviços próprios é considerado ato cooperativo, principal, que diz serem atos auxiliares os serviços contratados de terceiros, como hospitais e rede

credenciada. Logo, o que integra a rede própria é ato cooperativo principal; por exclusão, no mesmo Parecer, fixam-se os atos não cooperativos legalmente previstos: fornecimento a não associados de bens e serviços e se o serviço não integra a estrutura cooperativa.

54. Conforme o Parecer transcrito, o atuante considerou que o atendimento pelo médico cooperado é ato cooperativo, mas a cobrança de materiais consumidos e de despesas com ambulância e respectivo motorista não podem ser considerados como tal, mas sim atos de comercialização de materiais e serviços de terceiros não cooperados.

55. A cooperativa é entidade diversa da do cooperado; ao contratar com o beneficiário do plano de saúde uma prestação diversa da atividade do médico cooperado, e que será executada por terceiro, não cooperado, ela o faz em nome e por conta próprios, caracterizando uma atividade de intermediação ou mercantil, diversa de ato cooperado.

2.4.1.2 Taxa de Administração Intercâmbio. Taxa de Administração/descontos. Anos 2007, 2008, 2009 56. São taxas cobradas pela cooperativa sobre os custos assistenciais de atos auxiliares

(assim denominados os atos não cooperativos, pela impugnante), hospitais, exames complementares.

57. O esclarecimento do contribuinte foi:

Conta 3.3-3.1.1.9.0.0.2.2.3.02 Ingresso Taxa Administração Intercambio -Ato Auxiliar Resposta: Refere-se à taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente de atos auxiliares (hospitais, exames complementares)

das demais Unimed que participam do Intercâmbio Nacional. Exemplo: é uma fatura emitida contra a Unimed Porto Alegre no valor de R\$ 10.000,00, sendo R\$ 4.000 de ato principal e R\$ 6.000,00 de ato auxiliar. Sobre o valor de R\$ 6.000,00 é cobrada uma taxa de administração na ordem de 5% para cobertura dos custos administrativos e tributários da cooperativa.

58. A cobrança de taxa de administração já foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que considerou ato não cooperativo, conforme citado pelo atuante:

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 875.388 - SP (2006/0175502-5) [...]

59. O atuante destaca que “as taxas de administração referem-se a valores que excedem a remuneração do cooperado, sendo revertidos para a cooperativa para "cobertura dos custos administrativos e tributários da cooperativa". Dessa forma, não pode ser considerado como ato cooperativo, que é definido pelo artigo 79 da Lei nº 5.764/71 como os atos "praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais". O auferimento de receita decorrente de taxa

de administração não configura um ato praticado entre a cooperativa e seu associado, pois o beneficiário do plano de saúde faz o pagamento de um valor a maior para custear os gastos administrativos, e não para remunerar o associado (médico). Dessa forma, mesmo que o contribuinte afirme que a taxa de administração seja em decorrência de ato cooperativo, esse valor não se configura como tal.” 60. As taxas de administração cobradas, configuram cobrança pela intermediação do serviço (hospitais, laboratórios) de terceiros não podendo ser considerado ato cooperativo.

61. Sobre Desconto, o contribuinte esclareceu:

Conta 3-3.1-1.8.0-60 CARTÃO DESCONTO Resposta: A receita advém da comercialização de um cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo. O aderente do cartão paga uma anuidade para ter direito a pagar diretamente aos médicos um valor aquém do valor particular do médico. Atualmente o valor da consulta estabelecida pela Unimed é de R\$ 65,00, enquanto que o valor de uma consulta em nível particular está em "torno" de R\$ 150,00.

A contabilização é realizada 100% como ato principal em razão o cartão de acesso não gera "nenhum" custo assistencial para a Unimed; portanto. Não existe o rateio em ato principal e auxiliar pois justamente "falta" o custo assistencial para parâmetro de rateio.

62. Do esclarecimento supra, conclui-se que se trata de cobrança de um cartão que permite aos interessados, não cliente dos contratos de planos de saúde da cooperativa, fazer consultas com os médicos associados à cooperativa, diretamente, na forma de "particular", por um preço da consulta abaixo dos valores em prática no mercado; o paciente paga a consulta diretamente ao médico; o cartão o credencia a este tipo de atendimento, uma forma de fidelização, aparentemente, sem que assine contrato com a Unimed; o cartão corresponde a uma taxa de intermediação do serviço pela cooperativa – conclui-se que tal receita não corresponde a ato cooperativo.

2.4.1.3 Taxa de Administração/CO. Anos 2007. 2008. Unimed Rede de Acesso (Cartão). Anos 2009 e 2010.

63. Resposta do contribuinte:

Conta 3.3.3.1.1.9-0-0.1.2.3.0.1 Ingressos Taxa Administração - Custo Operacional Aux.

Resposta: Refere-se a taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente de atos auxiliares (hospitais, exames complementares) dos contratos na modalidade de custo operacional. Exemplo: é uma fatura emitida contra a Assefaz no valor de R\$ 10.000,00, sendo R\$ 4.000 de ato principal e R\$ 6.000,00 de ato auxiliar. Sobre o valor de R\$ 6.000,00 é cobrada

uma taxa de administração na ordem de 10% para cobertura dos custos administrativos e tributários da cooperativa.

64. Portanto taxa cobrada pela intermediação de serviços de terceiros – ato não cooperativo.

Conta 3.3.3.1 4.9.0.0.1.2.5.09 Unimed Rede de Acesso (Cartão)

Resposta: A receita advém da comercialização de um cartão de acesso aos serviços de consultas e alguns exames complementares de baixo custo. O aderente do cartão paga uma anuidade para ter direito a pagar diretamente aos médicos um valor aquém do valor particular do médico. Atualmente o valor da consulta estabelecida pela Unimed é de R\$ 65,00, enquanto que o valor de uma consulta em nível particular está em "torno" de R\$ 150,00.

A contabilização é realizada 100% como ato principal em razão o cartão de acesso não gera "nenhum" custo assistencial para a Unimed; portanto. Não existe o rateio em ato principal e auxiliar pois justamente "falta" o custo assistencial para parâmetro de rateio.

65. Do esclarecimento supra, conclui-se que se trata de cobrança de um cartão que permite aos interessados, não cliente dos contratos de planos de saúde da cooperativa, fazer consultas com os médicos associados à cooperativa, diretamente, na forma de "particular", por um preço da consulta abaixo dos valores em prática no mercado; o paciente paga a consulta diretamente ao médico; o cartão o credencia a este tipo de atendimento, uma forma de fidelização, aparentemente, sem que assine contrato com a Unimed; o cartão corresponde a uma taxa de intermediação do serviço pela cooperativa – conclui-se que tal receita não corresponde a ato cooperativo.

2.4.1.4 Outras Receitas Operacionais (conta 3.1.3). Anos 2007 e 2008.

66. O contribuinte explicou que tais receitas referem-se a taxa de inscrição que é cobrada por beneficiário quando firma um contrato na modalidade custo operacional e que a mesma é transferida como comissão aos vendedores. Portanto, é evidente não se tratar de ato cooperado, mas de cobrança de serviço prestado por terceiro, não cooperado, que é o vendedor.

2.4.1.5 Ingressos Internação Materiais e Medicamentos e Ingressos Internação Taxa de Sala. Ano 2009. Taxa de Sala. Materiais e Medicamentos. Ano 2010.

67. Resposta do contribuinte:

Conta 3.3.3.1.1.9.0.0.1.3.4 Ingressos de Internação (Materiais e Medicamentos e Taxa de sala)

Resposta: Trata de atendimento em serviço próprio da Unimed (Pronto Atendimento de Urgência) para pacientes "particulares" não beneficiários de planos de saúde. O paciente realiza determinado procedimento e "paga" pelo procedimento conforme tabelas adotadas pela Unimed.

68. Quanto à cobrança referente a Materiais e Medicamentos, em atendimentos em serviço próprio da Unimed (Pronto Atendimento de Urgência) para pacientes “particulares” não beneficiários de plano de saúde”, que pagam valores de tabela Unimed, em se tratando de materiais e medicamentos não se refere a trabalho de cooperado.

69. Quanto aos Ingressos Internação Taxa de Sala, analogamente, em se tratando de pagamento de uso de sala para não associados, não se refere a trabalho de cooperado.

2.4.1.6 Auxiliar Taxa+Valia Contratos CO. Ato Auxiliar Taxa+Valia Contratos Intercâmbio. Anos 2009 e 2010.

70. Resposta do contribuinte:

Conta 3.3.3.1. 1..9.1.0.0.1.1.0.2 Fat Taxa + Valia Contratos de CO - Principal Resposta Refere-se à taxa de administração que é cobrada sobre os custos assistenciais decorrente do ato principal (atendimento médico) dos contratos na modalidade de custo operacional. Exemplo: é uma fatura emitida contra a Assefaz no valor de R\$ 10.000,00, sendo R\$ 4.000 de ato principal e R\$ v.000,00 de ato auxiliar. Sobre o valor de R\$ 4.000,00 é cobrada uma taxa de administração na ordem de 10% para cobertura dos custos administrativos da cooperativa.

71. Referentes a taxa de administração cobrada sobre serviços prestados por terceiros (que a cooperativa denomina Atos Auxiliar); o esclarecimento supra se refere aos contratos com a própria atuada e os de intercâmbio se referem aos serviços prestados por outras cooperativas Unimed e sobre estas também cobra a taxa sobre os serviços auxiliares, isto é de terceiros não cooperados, logo, tais ingressos se caracterizam como receitas de atos não cooperativos.

2.5 RECEITA. SOBRAS.

72. Argumenta a atuada que sobras que recebeu de cooperativa de crédito, da qual é associada, são o retorno das contribuições feitas pelos cooperados na sociedade cooperativa a que pertençam; a impugnante é sócia da cooperativa de crédito Unicred e os valores que a ela pagou, para fins do seu custeio, retornaram a título de sobras, conforme art. 4º, VII da Lei nº 5.764, de 1971, e não configuram acréscimo patrimonial da impugnante, não devendo ser tributadas.

73. A fiscalização esclareceu que as sobras recebidas pela atuada da Unicred Missões Ltda não foram tributadas quando da apuração por esta, porém a sobra recebida pelo associado, no caso a impugnante Unimed (associada daquela) é receita tributável; explica que não há tributação das sobras apuradas por cooperativa (resultantes de atos cooperativos), pois esta não apura lucros em seu nome, e a distribuição das sobras aos associados é em proporção ao volume de negócios de cada cooperado; já a sobra recebida pelo cooperado, resultante dos negócios que realizou via cooperativa, resulta em acréscimo patrimonial e deve ser oferecida à tributação.

74. É relativa a “isenção” que as Cooperativas gozam em relação aos seus resultados, pois respectivas sobras são tributadas nas pessoas dos associados cooperados, como se eles próprios tivessem produzidos tais resultados. E, na verdade o foram, pois as sociedades cooperativas não atuam em seu próprio nome, mas nos dos associados; desta forma, os resultados recebidos pelo cooperado, decorrentes de sobras líquidas oriundas de operações cooperativadas com o mercado, devem ser submetidos à tributação pelo imposto de renda – pessoa física (segundo a tabela de IR Fonte) e, no caso de associado pessoa jurídica, serão tributados nesta, tanto pelo IRPJ como pela CSLL.

75. Citem-se:

a. Fonte:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloXVIIISociidadesCooperativas2012.pdf>

019 Qual a diferença entre sobras líquidas e resultado do exercício apurados pelas sociedades cooperativas?

Na linguagem cooperativa, o termo sobras líquidas designa o próprio lucro líquido, ou lucro apurado em balanço, que deve ser distribuído sob a rubrica de retorno ou como bonificação aos associados, não em razão das quotas-parte de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa.

Na linguagem comercial, o resultado positivo do exercício é o lucro, o provento ou o ganho obtido em um negócio. É, assim, o que proveio das operações mercantis ou das atividades comerciais.

Por resultado, em sentido propriamente contábil, entende-se a conclusão a que se chegou na verificação de uma conta ou no levantamento de um balanço (lucro ou prejuízo). Em relação às contas, refere-se ao saldo da Demonstração do Resultado do Exercício, que tanto pode ser credor como devedor.

O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de “sobra” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados (sobras), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto o lucro deve guardar relação com a contribuição do capital. Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 187.

b. Fonte:

<http://dsmconsultores.com.br/noticias-e-artigos/postagem.php?id=501>

O presente artigo apenas resgata alguns dispositivos da legislação tributária e alerta para possível entendimento equivocado por parte das Cooperativas, pois os argumentos que elas apresentam nos recursos nos parecem insuficientes para sustentar a não incidência do imposto de renda, especialmente quando apelam para argumentação mais filosófica do que técnica.

Importante ressaltar que outros Ramos de Cooperativas, como o caso das Cooperativas Médicas, já analisaram este assunto e se posicionaram de forma inequívoca, favoravelmente à tributação das sobras distribuídas e/ou capitalizadas, inclusive respaldados em parecer jurídico.

A partir dessas premissas, passamos a analisar a matéria.

Inicialmente, relacionamos os fundamentos pelo qual o Fisco pode entender que as sobras distribuídas pelas Cooperativas estariam sujeitas à tributação.

O artigo 43 da Lei nº 5.172/66 (CTN), estabeleceu o seguinte:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Por outro lado, a Lei nº 7.713/1988, em seu artigo 3º, em seus parágrafos a seguir descritos, praticamente repete as disposições do CTN, em especial quando determina que constitui rendimento tributável “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

Muitos são os argumentos a favor da não incidência do Imposto de Renda sobre as sobras distribuídas pelas Sociedades Cooperativas, inclusive o fato de que o Governo Federal apresentou em 2008, o Projeto de Lei nº 3.723/2008 (arts. 11, 19 e 20), que no § 1º do art. 11 e nos arts. 19 e 20 preveem expressamente a incidência de tributação na fonte sobre as sobras e os juros ao capital. Nesse sentido, se já houvesse previsão legal para a tributação das sobras, porque

apresentar um Projeto de Lei para instituir a incidência de tributação na fonte sobre tais rendimentos?

A Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003, que trata de exclusões na base de cálculo do PIS e COFINS das Cooperativas em geral, fixou a seguinte regra no § 1º do artigo 1º, especificamente para as Cooperativas de Produção Agropecuária:

§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

Na realidade, este dispositivo legal não institui a tributação, mas esclarece que as sobras somente serão tributadas quando creditadas, distribuídas ou capitalizadas em favor dos cooperados.

Nesse mesmo contexto, a Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, posicionou-se claramente pela incidência da contribuição previdenciária sobre as sobras distribuídas ou creditadas pelas Cooperativas a seus associados, conforme artigo 215, inciso II, transcrito a seguir:

Art. 215. As bases de cálculo previstas nos arts. 213 e 214, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição, definidos nos §§ 1º e 2º do art. 54, correspondem:

II - aos valores totais pagos, distribuídos ou creditados aos cooperados, ainda que a título de sobras ou de antecipação de sobras, exceto quando, comprovadamente, esse rendimento seja decorrente de ganhos da cooperativa resultantes de aplicação financeira, comercialização de produção própria ou outro resultado cuja origem não seja a receita gerada pelo trabalho do cooperado; A transcrição desta norma serve para deixar claro o entendimento da Receita Federal, no sentido de que as sobras não são tributadas na Cooperativa (Pessoa Jurídica), porque pertencem aos associados e, sendo assim, devem ser tributadas como renda destes.

76. Acórdão nº 16-31.549 da 8ª Turma da DRJ/SP1, de 19 de maio de 2011:

MÉRITO. TRIBUTAÇÃO DAS SOBRAS. CABIMENTO. A isenção de imposto de renda para o ato cooperativo conferida pela lei alcança apenas as sobras enquanto apuradas e não distribuídas pela cooperativa, não as beneficiando quando incorporadas ao patrimônio dos cooperados, através de distribuição ou capitalização. Nesta hipótese, ocorre o fato gerador do Imposto de Renda, pois se configura o acréscimo patrimonial da pessoa física do cooperado. Tal acréscimo, que se subsume à figura legal tributária “rendimentos obtidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título”, sujeita-se ao Imposto de Renda Retido Exclusivamente na Fonte sobre Aplicações Financeiras de Renda Fixa, a ser recolhido pela fonte pagadora, a cooperativa.

(...)

Voto.

(...)

10. A propósito da questão argüida, deve ser notado que o autuado, ao equiparar o recebimento de sobras a recuperação de despesas, como fundamento à tese de inexistência de matéria tributável, atribui às sobras natureza distinta daquela definida pelas normas legais que disciplinam as atividades e a forma de operação das cooperativas.

11. Inexiste nas normas que regulam as atividades das cooperativas, a figura do excesso de contribuição por parte dos cooperados, para a cobertura das despesas da cooperativa, que poderia dar origem a sobras líquidas. Não há a confusão entre sobras e excesso de contribuição para a cobertura das despesas. A Lei nº 5.764/71, que estabelece o regime jurídico das cooperativas, não prevê constituição de sobras em razão de excesso de contribuições.

12. Os artigos 80 e 81 da mencionada Lei nº 5.764/71 estipulam que a contribuição dos cooperados para a cobertura das despesas da cooperativa pode ser feita mediante rateio entre os cooperados na proporção direta da utilização dos serviços da cooperativa, ou, por razões de equanimidade, mediante i) rateio das “despesas gerais” entre todos os cooperados, independentemente de utilização dos serviços da cooperativa, e ii) rateio das demais despesas, em proporção às operações realizadas com a cooperativa. Ainda por equanimidade, no caso de existir o rateio das “despesas gerais”, a referida lei estipula a distribuição das “sobras líquidas” ou “prejuízo”, - que seriam o resultado das receitas deduzidas das “demais despesas” -, somente entre os cooperados que tenham se utilizado dos serviços da cooperativa. Portanto, a teor do disciplinamento acima exposto, a lei trata de contribuição dos cooperados para a cobertura das despesas da cooperativa como fato cooperativo distinto e independente do recebimento de sobras, separando, inclusive, determinado grupo de cooperados, - que tenham se utilizado dos serviços da cooperativa – para fins de serem, em determinado sistema de rateio, os únicos beneficiários das sobras.

A lei, assim, não autoriza a interpretação feita pelo autuado de confusão entre rateio de despesas e rateio de sobras, para fins de descaracterizar o caráter tributário ostentado pelas sobras.

Lei nº 5.764/71 Do Sistema Operacional das Cooperativas

(...)

SEÇÃO II Das Distribuições de Despesas Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.

Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:

I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;

II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.

Art. 81. A cooperativa que tiver adotado o critério de separar as despesas da sociedade e estabelecido o seu rateio na forma indicada no parágrafo único do artigo anterior deverá levantar separadamente as despesas gerais.

13. Aduza-se, ainda, que na inexistência de norma de isenção tributária para as sobras, que, à evidência, representam rendimento para o cooperado beneficiado, deve vigor para elas o prescrito nos artigos 2º e 3º, parágrafos 1º e 4º, da Lei nº 7.713/88, a seguir transcritos, pelos quais a tributação independe da denominação dos rendimentos, bastando, para a incidência do imposto, que haja benefício do contribuinte sob qualquer forma ou sob qualquer título. As “sobras líquidas” distribuídas pelas cooperativas aos cooperados são, desta forma, tributáveis.

Lei 7.713/88

(...)

14. Com respeito à alegação de que a Solução de Consulta nº 420/2006 da 9ª Região Fiscal reconheceria que a devolução do excesso das contribuições para a cobertura de despesas não constituiria rendimento tributável, cabe observar que aquele órgão não confunde excesso de contribuições com sobras, já que estabelece que as sobras líquidas distribuídas aos cooperados ou capitalizadas constituem rendimentos tributáveis, conforme declarado na ementa da referida Solução, in verbis: “ Ementa: As sobras líquidas distribuídas ao cooperado ou capitalizadas em seu nome constituem rendimento sujeito à incidência do imposto de renda na fonte. Por outro lado, a mera devolução do excesso das contribuições arrecadadas do cooperado para cobertura das despesas não constitui rendimento sujeito à tributação pelo imposto de renda.”.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CTA/PR nº 06-54.774, de 23.05.2016, e-fls. 540-558, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos

do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo". "As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN" (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Lançamento Reflexo

O nexos causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva

ACÓRDÃO 1001-003.502 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11070.722142/2011-85

DOCUMENTO VALIDADO